

## Tilburg University

### Vertrouwen, legitimiteit en belastingen

Gribnau, J.L.M.

*Publication date:*  
2012

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Gribnau, J. L. M. (2012). *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*. Tilburg University.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# Vertrouwen, legitimiteit en belastingen

**Prof. mr.dr. Hans Gribnau**

Rede,  
uitgesproken bij de openbare aanvaarding van het ambt van hoogleraar in de  
Methodologie van het Belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg op  
23 november 2012 door J.L.M. Gribnau

**Inhoud**

<b>I Staat, maatschappij, recht en belastingen</b>	4
Een steen in de vijver	4
Belastingen: waarom ook weer?	5
Vertrouwen, legitimiteit en belastingheffing	6
Sloterdijk: afpakken, of geven ten behoeve van de samenleving?	9
Tussenconclusie	12
<b>II Wetgever</b>	13
Vertrouwen in belastingrecht en -wet	13
Drie functies van de belastingen	15
Rechtszekerheid en betrouwbaarheid	18
Privileges doen afbreuk aan legitimiteit en vertrouwen	19
Zomaar een fiscaal privilege	20
Herstel van vertrouwen en legitimiteit	23
Tussenconclusie	25
<b>III Belastingdienst</b>	26
Bevordering van zekerheid en gelijkheid	26
Asymmetrie en vertrouwen	29
Horizontaal toezicht	32
Legitieme macht en vertrouwen	35
<b>IV Uitleiding</b>	38

© Hans Gribnau, 2012  
ISBN: 978-94-6167-126-4

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of op enige andere manier.

## I Staat, maatschappij, recht en belastingen

### *Een steen in de vijver*

Belastingen vormen een omvangrijke ingreep in de vrijheid van de burgers. Dat leidt tot kritische reacties. Geruchtmakend is een artikel uit 2009 van de bekende Duitse filosoof Peter Sloterdijk. Hij bepleit daarin de vervanging van belastingen als afgedwongen heffingen door vrijwillige afdrachten van burgers aan de staat. De middelen die een staat nodig heeft moeten dus via vrijwillige bijdragen van de burgers worden opgebracht. Burgers geven dan uit eigen beweging aan de staat. Dit artikel leidde tot forse verbale schermutselingen tussen diverse Duitse hoogleraren. Zo lijkt afkeer van – de verworvenheden van – de sociale rechtsstaat aan zijn betoog ten grondslag te liggen. Maar dat is geenszins het geval.

Nu wordt belastingheffing in het algemeen gezien als een gedwongen bijdrage aan de schatkist die niet afhankelijk kan zijn van vrijwillige actie en eigen initiatief van de belastingplichtige. Dat heb ik zelf ook altijd verdedigd. Mensen zullen uit zichzelf niet bereid zijn het nodige aan de schatkist bij te dragen. Als de schatkist van vrijwilligheid niet veel kan verwachten, zal die schatkist snel leeg zijn als we belastingen vervangen door vrijwillige bijdragen van de burgers. En dat betekent onvermijdelijk dat ook aan de uitgavenkant zal moeten worden gesnoeid. Dan blijft er van de sociale verzorgingsstaat helemaal niets over, zo is dan de gedachte. Geen wonder dat critici van Sloterdijk zich zorgen maakten. Sloterdijk is daarom nog even achter zijn schrijftafel gaan zitten om zijn positie verder te verduidelijken. Een jaar na zijn artikel heeft hij zijn ideeën uitgewerkt in een essay van ruim 40 pagina's in een boekje waarin ook het oorspronkelijke artikel is te vinden maar nu met de originele, door Sloterdijk beoogde, titel. Daarnaast geeft een flink aantal essays en interviews kleur aan het essay. Gifgroen is de omslag van zijn recente boekje over belastingen. Een opvallende kleur voor een prikkelende publicatie van een van de spraakmakende filosofen van deze tijd. En dan de titel, 'Die nehmende Hand und die gebende Seite', die al direct duidelijk maakt dat hij belastingen in het spanningsveld tussen nemen, afpakken zo me wil, en geven ziet. Hij blaast zo een aloud debat over belastingen nieuw leven in. En dat doet hij niet zonder reden, want voor hem zijn belastingen bij uitstek een moreel verschijnsel. Belastingen zijn dus nooit alleen maar geld. Het gebruik van belastingen ten behoeve van inkomensherverdeling is een illustratie van dit morele karakter. De huidige discussie over de inkomensafhankelijke zorgpremie laat dit mooi zien.

Via de Zorgverzekeringswet wordt aldus herverdeling (nivellering) beoogd. Deze premies vallen onder een ruim begrip 'belastingen'; zo werd ook deze zomer de *Affordable Care Act* ('Obamacare') door het Amerikaanse Supreme Court als belasting aangemerkt. De vraag is uiteraard wel of de inkomensafhankelijke zorgpremie een geschikt middel tot herverdeling is.

Het gaat Sloterdijk om belastingen als fenomeen waarin de legitimiteit van de staat en het vertrouwen van burgers in elkaar en in de staat tot uitdrukking komen. Zijn betoog staat op een vrij hoog abstractieniveau. Ik wil hier een nadere uitwerking van zijn ideeën bieden om ze vruchtbaar te maken voor een aantal cruciale fiscale onderwerpen.

### *Belastingen: waarom ook weer?*

In het algemeen geldt dat belastingen de financiële smeerolie van de staat zijn als behartiger van de maatschappelijke samenwerking. Zonder belastingen geen staat. De staat fungeert hier als intermediair: belastingheffing dient immers de samenleving. Met de opbrengst van belastingen financiert de staat talrijke voorzieningen ten behoeve van het vreedzaam samenleven van grote aantallen individuen. Zonder belastingen is geen rechtsorde mogelijk die de maatschappij ondersteunt, en dus geen vrijheid voor het individu. Deze maatschappij kan als een coöperatieve onderneming gezien worden waarbinnen men samenwerkt om vrede, veiligheid en andere waarden te kunnen realiseren. Belastingen zijn dan een middel ten behoeve van de coöperatieve onderneming tot wederzijds voordeel. Belastingen maken daarbij niet alleen vrijheid mogelijk maar ook de bescherming van eigendom. 'Property owners depend on social cooperation orchestrated by government officials.' (Holmes & Sunstein.) Denk aan het kadaster en de statelijke instituties ten behoeve van de bescherming van eigendomsrecht. De burger heeft daarom belang bij belastingen. Natuurlijk, als afgedwongen bijdrage aan de schatkist beperken zij onze vrijheid. Maar belastingen maken allerlei overheidsvoorzieningen mogelijk, waardoor de vrijheid van de burgers inhoud kan krijgen. Vrijheid zonder justitie, politie, leger, onderwijs, gezondheidszorg, infrastructuur, enz. stelt immers niet zoveel voor. Dit soort publieke goederen is essentieel voor de vrijheid van mensen, waarbij tegelijk geldt dat zij enkel mogelijk zijn in een maatschappij waar mensen samen bijdragen. Zij maken dan wederkerig elkaars vrijheid mogelijk. Belastingen zijn zo typisch niet een bijdrage of betaling aan een concreet ander individu, maar aan de maatschappij als het grote abstracte geheel van vreemde anderen. Een directe band tussen individuen – en hun bijdragen dan wel ontvangen

voordelen – ontbreekt hier dus.

In deze oratie staan vertrouwen, legitimiteit en belastingen centraal. Ik zal de samenhang tussen deze concepten behandelen en onderzoeken wat dat voor het tegenwoordige belastingrecht betekent.

De volgorde van behandeling is als volgt. Na een korte verkenning van de relatie tussen vertrouwen, legitimiteit en belastingheffing zal ik de opvattingen van Peter Sloterdijk behandelen die heel expliciet belastingen als het morele fenomeen bij uitstek ziet in de moderne staat. Ook bij hem is er een verband met legitimiteit en vertrouwen. Hij neemt daarbij het perspectief van de burgers in. Vervolgens zal ik in het tweede deel vanuit dit perspectief van vertrouwen en legitimiteit de belastingwetgeving belichten en dan met name het (overmatige) gebruik daarvan als beleidsinstrument. Wat betekent dit voor het vertrouwen in en de legitimiteit van de belastingwetgeving en breder het belastingrecht? Zijn er flankerende mechanismen om zo nodig eroderend vertrouwen en legitimiteit te herstellen? In het derde deel zal de Belastingdienst vanuit het burgerperspectief worden gezien.

Ik sluit af met een uitleiding waarbij ik aandacht besteed aan mogelijk toekomstig onderzoek.

### **Vertrouwen, legitimiteit en belastingheffing**

De verschillende functies van de belastingwet leiden tot een forse belastingdruk en daarmee een omvangrijke ingreep in de vrijheid van de burgers. Deze beperking van de vrijheid dient gerechtvaardigd te kunnen worden door een vergroting van de positieve vrijheid (zelfontplooiing) of andere fundamentele waarden van de samenleving. Anders verliest het belastingstelsel haar legitimiteit. Dan verliest de burger het vertrouwen in het belastingstelsel als een rechtvaardige verdeling van lusten en lasten. Dat leidt tot verlies van vertrouwen in de staat en zijn overheid. Hier dient de staat zich terdege rekenschap van te geven. Belastingheffing is een vorm van machtsuitoefening over de maatschappij en haar leden die legitiem dient te zijn.

Maar wat is 'legitimiteit'? Juristen zien traditioneel de (soevereine) staat als een duurzame zelfstandige organisatie die los staat van de daarvoor werkzame personen (ambtenaren) en hen overleeft. De staat is onderscheiden van de maatschappij. Maar zij onderhouden een wederkerige relatie. In de rechtsstaat wordt macht uitgeoefend via de kanalen van het recht, en dat zorgt ervoor dat de macht gezag wordt toegekend. Juristen achten dus machtsuitoefening legitiem door de binding aan het recht. Dat recht bestaat uit verschillende rechtsbronnen:

wet, verdragen, gewoonte en rechtsbeginselen. Deze laatste categorie recht, rechtsbeginselen, is van fundamenteel belang: zij vormen de normatieve grondslag van de rechtsorde. Wil overheidshandelen, zoals belastingheffing legitiem zijn dan moet het daarom de toets aan rechtsbeginselen kunnen doorstaan. Handelen in overeenstemming met de wet (legaliteit) is daarvoor niet voldoende. De eis van legitimiteit gaat dus verder dan legaliteit (zie ook deel 3). Ik merk op dat het hier gaat om een normatief begrip van legitimiteit – ook als men het zou beperken tot de eis van legaliteit, dus handelen conform de wet. Legitimiteit zorgt voor gezag en verplicht de burgers tot gehoorzaamheid, zo is de gedachte. Dat blijkt bijvoorbeeld uit de uitspraak van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) dat de staat door de gebondenheid aan het recht 'een gerechtvaardigde aanspraak [kan] maken op de gehoorzaamheid van zijn burgers.' Dit is heel iets anders dan een empirische benadering, zoals die bijvoorbeeld in de sociale wetenschappen wordt gehanteerd. Daar probeert men met eigen onderzoeksmethodieken te meten in hoeverre burgers de overheid werkelijk als gezaghebbend instituut aanvaarden (gedrag) en in welke mate zij bereid zijn haar regels na te leven (houding). Hier verschuift ook het perspectief van de staat naar de burgers; het gaat om het feitelijk gedrag of de perceptie van de burgers van het overheidsoptreden.

De sociaal-psycholoog Tyler onderscheidt hierbij twee benaderingen van legitimiteit. De eerste is dat men zich verplicht voelt ('perceived obligation to comply') de overheid te gehoorzamen, ongeacht de mogelijke voordelige of nadelige persoonlijke gevolgen. Legitimiteit kan daarnaast worden gezien als de mate waarin burgers vertrouwen hebben in de overheid ('the extent to which authorities enjoy the public's support, allegiance, and confidence'). Terug naar het recht en meer specifiek het belastingrecht. De binding aan het recht leidt in deze juridische visie tot een 'vrijwillige' aanvaarding van belastingheffing; men is verplicht te gehoorzamen. Burgers dienen er daartoe op te kunnen vertrouwen dat deze belastingheffing rechtvaardig is, dat wil zeggen gerechtvaardigd kan worden vanuit fundamentele waarden en rechtsbeginselen. In onze tijd betekent dat dat belastingheffing ook dient afgestemd te zijn op de wensen, behoeften en belangen van de leden van die maatschappij. De staat dient namelijk responsief te zijn ten opzichte van de maatschappij. Macht die wordt aanvaard, transformeert in gezag. De uitoefening van gezag is gebaseerd op vertrouwen. Degene die gezag claimt zal worden beoordeeld op zijn of haar betrouwbaarheid. Het gezag van de overheid krijgt daarbij een zeker krediet. De overheid wordt vertrouwen geschonken maar wel op voorwaarde dat

het wordt gehonoreerd. Gezag heeft een belangrijk gevolg: een verhoging van de compliance. Burgers die de overheid gezag toedichten zijn meer bereid wet- en regelgeving na te leven, zoals blijkt uit empirisch onderzoek. Zij vertrouwen erop dat de overheid hen rechtvaardig behandelt; de overheid handelt dan als gezegd vanuit sociaal-wetenschappelijk perspectief legitiem als burgers dat handelen als rechtvaardig ervaren. Legitimiteit en vertrouwen zijn dus cruciaal in het belastingrecht. Zonder vertrouwen is er nauwelijks een basis voor samenwerking in het algemeen en bereidheid tot naleving van belastingwetten in het bijzonder. Maar de betekenis van dit vertrouwen in het belastingrecht zou wel eens breder kunnen zijn.

Hier is het zinvol een onderscheid te maken tussen twee soorten vertrouwen. Institutioneel vertrouwen betreft vertrouwen in instituties zoals wetgeving, rechtspraak of overheid en bij sociaal vertrouwen gaat het om vertrouwen in medemensen. Er zou sprake kunnen zijn van een spill-over effect indien er sprake is van vertrouwen in bepaalde instanties: een neiging tot vertrouwen zou kunnen worden gecreëerd waardoor er ook vertrouwen is in andere situaties of in de interactie met andere instanties. Institutioneel vertrouwen straalt dan uit en leidt tot vertrouwen in andere instituties of zelfs in medemensen. Vertrouwen ontwikkeld in relatie tot belastingheffing zou zo ook buiten de fiscaliteit kunnen gaan werken – en dus bijdragen aan samenwerking in andere relaties en op andere gebieden in onze maatschappij. Dat is belangrijk, want vertrouwen is een noodzakelijke voorwaarde voor maatschappij én democratie. De belastingheffing zou zo ook kunnen bijdragen aan een algemeen vertrouwen in (onbekende) anderen of in sociale instituties nog zonder dat men er enig contact is geweest. En dat is niet zonder belang want mensen die vertrouwen in anderen hebben, hechten meer aan het rechtssysteem als uitdrukking van een geheel van normen die maatschappelijke samenwerking mogelijk maken en ondersteunen en dat helpt op zijn beurt dit (belasting)rechtssysteem in stand te houden. Meer sociaal vertrouwen maakt het ook voor de overheid mogelijk beter te functioneren, dit in tegenstelling tot een maatschappij waar weinig vertrouwen heerst. In een gepolariseerde maatschappij presteert de wetgever bovendien ook minder. Het gebrek aan vertrouwen wordt weerspiegeld in een gebrek aan vertrouwen binnen het parlement: loopgraven vervangen dan een samenwerking gebaseerd op wederkerigheid. Obstructie prevaleert boven constructieve samenwerking.

### **Sloterdijk: afpakken, of geven ten behoeve van de samenleving?**

Sloterdijk beoogt een ‘Revitalisierung des Gemeinwesens’ door burgers bewuster (financieel) te laten bijdragen aan de samenleving – via de staat. Het gaat dus om het perspectief van de burgers die samen de civil society vormen en het belang van hun belastingen. Sloterdijks uiteindelijke bekommernis is dat de staat zich niet mag loszingen van de maatschappij en dat belastingen hierbij cruciaal zijn. Het gaat hem om de legitimiteit van de staat en het vertrouwen van de burgers in de staat. Volgens juristen is machtsuitoefening in de rechtsstaat legitiem door de binding aan het recht, zoals we zagen. Dat is niet genoeg voor Sloterdijk, hij stelt terecht zwaardere eisen aan de staat. Essentieel zijn mijns inziens twee elementen in Sloterdijks betoog dat in onze democratische rechtsstaat belastingen als afgedwongen heffingen moeten veranderen in vrijwillige afdrachten van burgers voor de gemeenschap – maar via de staat. Opvallend hieraan is de dubbele perspectiefwisseling: enerzijds dwang tegenover vrijwilligheid en anderzijds belasting betalen aan de staat tegenover betalingen ten behoeve van de samenleving. Uiteindelijk gaat het hem echter om het vertrouwen van de burgers in elkaar en in de overheid. Sloterdijk’s uitgangspunt is dat de ‘Steuerstaat’ veel goeds brengt en belastingen cruciaal zijn voor onze samenleving. Maar het valt op dat Sloterdijk heel uitdrukkelijk belastingen als een moreel verschijnsel kwalificeert. Niet voor niets is een van de afgedrukte interviews getiteld ‘Steuern sind das zentrale moralische Phänomen unserer Zivilisation.’ Het gaat hier dus om de waarden en normen van onze maatschappij.

Sloterdijk wijst er op dat ‘der nehmende Staat’ via talloze belastingen enorme hoeveelheden geld van de burger aftapt en daarmee onder andere inkomen herverdeelt. De fiscalisering van het bestaan heeft ertoe geleid dat de belastingstaat bij bijna al het handelen van zijn burgers als ‘(af)pakkende partij’ betrokken is. Tegenover deze forse fiscale burgerplichten, zou men ruime ‘fiscale burgerrechten’ van deze gulle gevers verwachten, dat wil zeggen wederkerigheid tussen staat en burger. Maar dat is niet zo, meent Sloterdijk. Is de belastingbetaling door burgers ten gunste van de samenleving niet te zien als vrijwillige gave aan de staatskas in plaats van als een schuld die ieder die inkomen verwerft of consumeert bij voorbaat op zich laadt? Deze – niet alleen voor fiscalisten – contra-intuïtieve gedachte ligt aan Sloterdijks verfrissende betoog ten grondslag.

Terwijl juist de burgers en hun vrijheid centraal moeten staan in een democratische rechtsstaat. Fiscaal gezien, zo meent Sloterdijk, ligt alle macht bij de fiscus, die dan ook de ware soeverein van de moderne maatschappij is. Maar in feite neem je de burgers niet serieus als je ze (nog steeds) als onderdanen beschouwt die gedwongen en als het ware automatisch, zonder er bij na te denken, hun belastingschuld voldoen aan deze ‘nemende’ staat. Dergelijk routinematig handelen doet hen ook vergeten waarvoor ze betalen, of beter: geven. Bij vrijheid hoort dan ook vrijwilligheid en dat is precies het uitgangspunt van de idee van filantropie. Filantropie staat voor het naar eigen inzicht en vrijwillig geven. Belastingheffing, met name de inkomstenbelasting, zou daarop moeten worden geënt. Geven aan een bovenpersoonlijk doel past bij vrije burgers die zich betrokken voelen bij hun samenleving en staat. Dat past in een democratie waar burgers naar hun eigen inzicht de inrichting van hun samenleving meebepalen. Hier blijkt ook wat Sloterdijk’s achterliggende bekommernis is. Hij signaleert een ernstig sociaal vraagstuk: burgers kunnen zich niet meer met hun overheid identificeren, zij hebben weinig vertrouwen in de politiek en twijfels over juiste besteding van belastingen, etc. Sloterdijk lijkt hier zeker een punt te hebben: ook bij ons wordt in dit kader veelvuldig gesproken over een vertrouwenscrisis. Burgers voelen zich te weinig serieus genomen door de overheid. Belastingen kunnen er aan bijdragen het tij te keren. Zij zijn immers het morele verschijnsel bij uitstek van onze beschaving. Daarom zijn zij voor Sloterdijk het aangrijpingspunt voor een reflectie op maatschappij, staat, vertrouwen van burgers in elkaar en in de staat.

Sloterdijk betoogt dan ook dat ‘Kleine Änderungen des Steuerrechts können den moralischen Tonus des Gemeinwesens entscheidend modifizieren.’ Hier spreekt geen naïeve idealist die de wereld even gaat verbeteren. Hij bepleit een voorzichtige start. Begin eens met burgers een paar procent minder belasting te laten betalen en hen de vrijheid te geven dat ‘uitgespaarde’ bedrag te doneren aan de staat en daarbij een bestemming te noemen: een doel dat het algemeen belang dient. Het gaat dus om een donatie aan de staat waarbij de burger een algemeen belang kan aanwijzen. Dat zal volgens Sloterdijk leiden tot een grotere ethische betrokkenheid van burgers bij belastingen en bij de samenleving; het bewustzijn van het belang van dergelijke bijdragen aan de samenleving zal groeien. Een dergelijke vrijwillige gift aan de staat zou voor de gever leiden tot een gevoel van betrokkenheid bij de staat en de financiering van de samenleving als een coöperatieve onderneming waaraan ieder zijn steentje bijdraagt.

Sloterdijk heeft met name de rijkere belastingplichtigen op het oog – die nog te vaak denken dat zij edelen zijn – met hun fiscale privileges. Rijken die niet bijdragen ondermijnen heel opvallend de in belastingen besloten solidariteit en het onderlinge vertrouwen in de samenleving. Denk aan de beelden van demonstraties in Griekenland waar miljardairs hun fair share niet betalen. Een belastingsysteem waarin het blijkbaar mogelijk is dat groepen belastingplichtigen niet naar vermogen bijdragen, ondermijnt ook de legitimiteit van de belastingheffing. Het maakt dan niet zoveel uit of de oorzaak van dit onvoldoende bijdragen ligt in de wetgeving zelf of in een gebrekkige rechtshandhaving door de instantie die belast is met de uitvoering van de belastingwet.

Geen wonder dat Sloterdijk betoogt dat rijke burgers met name moeten worden aangesproken op hun bereidheid te geven, ‘um den Weg zu einem empathisch umgestimmten Gemeinwesen anzudeuten.’ In Sloterdijk’s experiment van een paar procent minder belasting zou de deugd van vrijwillig geven aangewakkerd moeten worden op basis van erkenning van het immense belang van de staat voor de samenleving waarin zij leven. De staat toont hier vertrouwen in de burgers dat zij hun bijdrage willen leveren aan het algemeen belang. Omgekeerd kunnen burgers door zelf bij te dragen hun vertrouwen in het systeem van belastingheffing tonen, dat legitiem achten, en laten zien dat zij verantwoordelijkheid willen dragen voor de maatschappij als een samenwerkingsverband dat ook hen tot voordeel strekt. Waarbij de overheid met belastingen die samenwerking ondersteunt. Beneden zal nader worden ingegaan op deze wederkerigheid tussen overheid en burgers.

De bereidheid (meer) te willen bijdragen is zeker ook bij een aantal belastingbetalers aanwezig. Zo publiceerden in 2006 een aantal bekende Nederlanders een manifest waarin zij zeiden meer belasting te willen betalen. Zij schreven ‘Wij willen best wat afstaan als u het eerlijk verdeelt.’ Zij deden ook een aantal voorstellen voor bestemmingen voor hun hogere belastingbetaling. Bekend is ook de bereidheid van een aantal superrijken in de Verenigde Staten zoals die bleek uit het pleidooi vorig najaar van Warren Buffett voor hogere belastingen. Dit pleidooi vond al gauw navolging in Frankrijk. Zo laten deze Franse miljardairs zien dat zij zich verantwoordelijk voelen voor het ondersteunen van de samenleving waaraan zij zoveel te danken hebben. Heel beeldend is dit overigens verwoord door de superbelegger Warren Buffett: ‘I personally think that society is responsible for a very significant percentage of what I’ve earned. If you stick me down in the middle of Bangladesh or Peru or

someplace, you'll find out how much this talent is going to produce in the wrong kind of soil. I will be struggling thirty years later. I work in a market system that happens to reward what I do very well – disproportionately well.'

### **Tussenconclusie**

Ik sluit dit deel af. Sloterdijk ziet belastingen zelfs als het morele fenomeen bij uitstek in de moderne staat waarin legitimiteit van de staat en het vertrouwen van burgers in elkaar en in de staat tot uitdrukking komen. Vanuit dit burgerperspectief kunnen we nu de belastingwetgeving te analyseren. Als de wetgever belastingen ziet als een moreel fenomeen dat de samenleving draagt, bevordert hij legitimiteit en vertrouwen. Als de wetgever echter belastingen beschouwt als enkel (wissel)geld in een ruilhandel die voor elk gewenst politiek doel kan worden ingezet gaat dat ten koste van legitimiteit en vertrouwen. Het morele karakter van belastingen, die vanouds niet enkel een budgettaire functie hebben maar ook een rechtvaardige samenleving belichamen, wordt immers miskend.

Burgers serieus nemen betekent dan belastingen als moreel fenomeen serieus nemen. Dat is een *conditio sine qua non* voor legitieme belastingwetgeving en voor vertrouwen in een rechtvaardig – en werkbaar – belastingrecht. Immers, we zagen dat als het vertrouwen in – de rechtvaardigheid van – de overheid en het rechtssysteem ontbreekt, burgers aan de overheid geen gezag zullen toekennen. Die eroderende legitimiteit heeft uiteraard gevolgen voor de naleving van de onrechtvaardig geachte regels. Omgekeerd zullen burgers zich van hun kant betrouwbaar tonen, wanneer de overheid wordt vertrouwd en gerespecteerd. In het volgende deel bespreek ik tegen deze achtergrond de huidige belastingwetgeving en met name het beleidsinstrumentele gebruik daarvan.

## **II Wetgever**

In het eerste deel is het verband tussen vertrouwen, legitimiteit en belastingheffing vanuit ideeënhistorisch perspectief uitgediept. Sloterdijk bleek de discussie daarover te reactiveren. Zijn betoog verdient een verdere toespitsing op het huidige belastingrecht. In dit tweede deel ga ik daarom meer concreet in op het verband tussen vertrouwen, legitimiteit en belastingwetgeving. Ik werk dat uit in het licht van het tegenwoordige overmatige gebruik van de belastingwet als beleidsinstrument. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet fungeren hier als case study. Daarbij zal blijken dat de zorg voor de legitimiteit van en het vertrouwen in het belastingrecht niet een exclusieve aangelegenheid is van de wetgever, maar een gedeelde verantwoordelijkheid van de fiscale actoren wetgever en rechter. Voorafgaand is het echter noodzakelijk iets meer te zeggen over de rechtsstaat en belastingen, in aanvulling op datgene dat ik in deel I heb gezegd.

### **Vertrouwen in belastingrecht en -wet**

De wetgever heeft in onze democratische rechtsstaat de primaire verantwoordelijkheid voor het systeem van belastingen. Vertrouwen in de belastingwetgeving en belastingheffing is dan van groot belang. Ik splits dit uit in twee – elkaar deels overlappende – elementen die ik in deze en de volgende paragraaf behandel. Enerzijds gaat het om vertrouwen in de belastingwetgeving, dat wil zeggen, de wet als juridisch fenomeen, en anderzijds betreft het vertrouwen in belastingheffing als middel om de belastingdruk over de burgers te verdelen.

Vertrouwen in de belastingwetgeving kent verschillende aspecten. Deze verschillende aspecten kunnen als volgt worden toegelicht. Allereerst is vertrouwen een noodzakelijke voorwaarde voor effectieve wet- en regelgeving. Zonder vertrouwen in de wet – en een zorgvuldige uitvoering daarvan – zal de naleving van de wet door burgers minder zijn, hetgeen afbreuk doet aan de effectiviteit. Dit vertrouwen van burgers in de wet wordt bevorderd als de wet zelf de burgers vertrouwen schenkt, dus een uitdrukking is van het vertrouwen dat de overheid in de burger heeft.

Kwalitatief goede wetgeving draagt daarnaast bij aan het vertrouwen dat andere personen die men niet kent zich aan de regels zullen houden. Wetgeving draagt zo bij aan onderling vertrouwen in de samenleving. Zij dient zo de samenleving, conform het pleidooi van Sloterdijk. Het gaat dan echter niet alleen om



vertrouwen in andere personen maar ook om vertrouwen in instituties, zoals de wetgever en de Belastingdienst. Wetgeving kan zo bijdragen aan het vertrouwen in andere mensen in het algemeen (sociaal vertrouwen) en aan institutioneel vertrouwen (vertrouwen in instituties als parlement, pers, politie en Belastingdienst). Dit geldt a fortiori voor legitieme wetgeving, die meer is, meer moet zijn, dan alleen wetgevingstechnisch goede wetgeving.

Vertrouwen in wetgeving kan dus de naleving bevorderen en omgekeerd kan wetgeving vertrouwen in mensen onderling en in instituties bevorderen. Deze effecten duiden op de instrumentele waarde van vertrouwen. Maar vertrouwen is ook intrinsiek verbonden met legitieme wetgeving.

Kern van het recht en daarmee van legitieme wetgeving zijn immers beginselen van behoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid, die, in de woorden van Fuller, de *internal morality of law* vormen. Dit is de morele kern van het recht in de rechtsstaat die als gezegd beoogt mensen te beschermen tegen de macht van anderen en van de overheid. 'De wet is primair drager van het recht en van morele waarden door de rechten van de burger te waarborgen en bescherming te bieden', zo valt te lezen in de Nota 'Vertrouwen in wetgeving, een programma voor een integraal wetgevingsbeleid.' De wet beschermt de morele waarde van vrijheid, maar waarborgt bijvoorbeeld ook (rechts)gelijkheid en (rechts)zekerheid door haar abstracte en algemene karakter. Doet de wet dit structureel niet, dan ontbeert zij legitimiteit. Aan die vrijheid dragen belastingen en het belastingrecht bij.

Nu de wet zozeer is verbonden met morele waarden, is vertrouwen in wetgeving primair een waarde in zichzelf, een morele waarde. Zonder vertrouwen is geen samenwerking tussen mensen in een maatschappij mogelijk. Maatschappelijke samenwerking is immers niet te herleiden tot strategisch en calculerend nastreven van eigenbelang. Zonder vertrouwen is er dan ook geen rechtsstaat. Voorwaarde voor vertrouwen in het recht is dat de burger zich kan identificeren met dat recht, dat wil zeggen dat recht waarden moet uitdrukken die ook de waarden van de burger zijn. Dit past goed in het pleidooi van Sloterdijk. Het gaat dus niet om recht zonder meer, maar uitdrukkelijk om rechtvaardig recht.

Vertrouwen in wetgeving vereist dan dat de wetgever respect toont voor waarden en beginselen als rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, onpartijdigheid en evenredigheid. Dat komt de legitimiteit en betrouwbaarheid van de wetgever ten goede en daarmee het vertrouwen dat burgers in de wet hebben. Strijd met deze *internal morality of law* dient dan ook te worden vermeden.

Afnemend vertrouwen in de wetgever betekent in dit perspectief 'een afnemende moraliteit en legitimiteit van de overheid', zo betoogt de sociaal-psycholoog Van den Bos. Naarmate burgers minder bekwaamheid, welwillendheid en integriteit aan de wetgever toeschrijven, achten zij de wetgever minder betrouwbaar. Betrouwbaarheid is net als vertrouwen een morele categorie. Verlies aan betrouwbaarheid betekent verlies aan legitimiteit.

In de volgende paragraaf verschuift het accent van het noodzakelijke rechtskarakter van belastingwetgeving naar de beginselen waaraan legitieme belastingen moeten voldoen.

### **Drie functies van de belastingen**

Zoals al even in de inleiding aangestipt, heeft de belastingwet verschillende functies. Het multifunctionele gebruik van belastingen draagt in sterke mate bij aan de hoge belastingdruk in Nederland. Het is gebruikelijk drie functies van belastingheffing te onderscheiden. Ik noem ze kort om zo de 'multifunctionaliteit' wat in perspectief te plaatsen. Allereerst is er de klassieke budgettaire functie: de belastingwet wordt traditioneel gebruikt voor het vergaren van financiële middelen ten behoeve van de bekostiging van de werkzaamheden en beleidsdoelen van de (andere) vakdepartementen, de *spending departments*. De burger die belasting betaalt, draagt zo bij aan de staat die op zijn beurt de maatschappij ondersteunt onder andere in de vorm van tal van publieke goederen. Deze maatschappij kan als gezegd als een coöperatieve onderneming gezien worden waarbinnen men samenwerkt om vrijheid, vrede, veiligheid en andere waarden te kunnen realiseren. Samenwerken houdt zo een verdeling in van de belastinglast over de burgers; dit kan een meer of minder rechtvaardige verdeling van lusten en lasten zijn.

Belastingen zijn daarnaast een belangrijk middel ten behoeve van inkomensherverdeling, voor inkomensbeleid dus. Belastingen zijn het belangrijkste instrument 'by which a political system puts into practice a conception of economic or distributive justice', schrijven Murphy en Nagel. Daarom leidt dit gebruik tot felle debatten, gevoed 'not only by conflicts of economic self-interest but also by conflicting ideas of justice', zo voegen zij daaraan toe. Dit bevestigt dat belastingen bij uitstek een moreel verschijnsel zijn.

Ten slotte is er een derde functie: dit is de instrumentele of regulatieve functie. De belastingwet wordt ingezet om het gedrag van burgers te sturen ten behoeve van allerlei beleidsdoelen. Allereerst is dat sociaal-economische sturing – anders dan de net genoemde herverdeling (die als een bijzondere vorm van regulering kan worden gezien). De belastingwetgever streeft naar modificatie van de samenleving met behulp van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen. Dergelijke incentives en disincentives zijn in grote aantallen in het belastingstelsel aanwezig. Burgers, ondernemingen en instellingen worden gestimuleerd een bepaald gewenst gedrag te vertonen om zo een beleidsdoelstelling van de wetgever te realiseren.

Dat is op zich geen heel recent verschijnsel. Enige instrumentaliteit is natuurlijk eigen aan het belastingrecht; het zal altijd (ook) externe doelen moeten en mogen dienen, mits met respect voor fundamentele beginselen. Maar de intensiteit waarmee de belastingwet tegenwoordig als beleidsinstrument wordt ingezet is ongekend. Indien hierbij fundamentele rechtsbeginselen systematisch worden genegeerd, onttaardt instrumentaliteit in instrumentalisme. Omdat die beginselen ‘corresponderen’ met belangrijke waarden burgers koesteren, worden zo hun waarden genegeerd. Dat leidt tot vermindering van vertrouwen, hetgeen we juist moeten voorkomen, zoals Sloterdijk ook benadrukt.

De belastingwetgever gelooft nog in de maakbare samenleving. Daarbij zijn uiteraard de vrijheid en autonomie van de burger in het geding. Enerzijds is de opdracht aan de overheid tot behartiging van bepaalde collectieve belangen expliciet neergelegd in sociale grondrechten ten behoeve van een inhoudsvolle vrijheid van de burger. Daarvoor kan ook de belastingwet worden gebruikt, mits die uiteraard een effectief middel kan zijn tot het bereiken van de boogde doelen. Anders leidt dat gebruik tot vermindering van vertrouwen. Anderzijds betekenen hogere belastingen om dit alles te bereiken een inbreuk op de (bestedings) vrijheid. Door het instrumentalisme wordt deze inbreuk steeds groter, waarbij de wetgever er een mechanistische visie op menselijk gedrag op na lijkt te houden: de burger als een dier dat valt te dressereren met fiscale snoepjes, als een trekpop. Een dergelijk paternalisme kan de eigen verantwoordelijkheid verdringen, burgers wachten passief af tot de wetgever ze weer een bepaalde kant uit stuurt. Er wordt een zekere afhankelijkheid van (fiscale) subsidies gecreëerd, de eigen verantwoordelijkheid van het zelf de broek ophouden wordt dan minder vanzelfsprekend. Deze maakbaar geachte burger met zijn vergaand gefiscaliseerde leven wordt daarbij ook steeds afhankelijker van de overheid, in dit geval van de inzichten en eisen – bij de voorlichting, toezicht en

handhaving – van de Belastingdienst. Maar belastingplichtigen moeten ook nog meer vertrouwen op de – vaak duur betaalde – bijstand van fiscale deskundigen. Dat geldt vooral voor ondernemers die sowieso al tal van fiscale herendiensten moeten verrichten. Zij worden nog afhankelijker van (belasting)adviseurs. Deze afhankelijkheid doet afbreuk aan hun zelfredzaamheid en autonomie. Vereenvoudiging van het belastingstelsel is (ook) in dit opzicht heilzaam. De fiscaliteit is tegenwoordig een integraal instrument van het regeringsbeleid waardoor de belastingwet even vaak verandert als dat beleid. Elke regering heeft bovendien haar eigen voorkeur en wijzigt de wet dienovereenkomstig. Dit leidt tot wegwerpwetgeving. Dat blijkt bijvoorbeeld uit de lotgevallen van de maatregelen in het kader van het milieubeleid. Zo promootte staatssecretaris van Financiën De Jager enkele jaren heel sterk de vergroening van het belastingstelsel. Voorbeelden zijn de vrijstelling in de inkomstenbelasting voor groene beleggingen, de invoering van de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting en vergaande prikkels om milieuvriendelijke auto's aan te schaffen. De vliegbelasting en de verpakkingenbelasting (afschaffing per 1 januari 2013) zijn na korte tijd gesneuveld. De maatregelen ten behoeve van 'schone' auto's kostten de schatkist veel geld en dat was een van de redenen voor het kabinet-Rutte om dat beleid fors terug te dringen. Vaak is de band tussen het betalen van belasting en het milieudoel overigens niet zichtbaar, zo betoogt Stevens, omdat de opbrengsten van milieuheffingen in de schatkist bij de algemene middelen terecht komen, hetgeen afbreuk doet aan hun legitimiteit (men denkt specifiek te betalen voor een milieudoelstelling, maar dat blijkt niet zo te zijn). Evenzo weegt het budgettaire belang vaak zwaarder dan het milieueffect.

Naast het milieu als – relatief nieuw – beleidsdoel in het belastingstelsel kan ook nog cultuur worden genoemd. Ook hier lijkt het adagium te zijn: een betere wereld begint bij het belastingrecht. De belastingwetten bevatten tal van fiscale faciliteiten – deels om de bezuinigingen te compenseren. De belastingwet ten dienste van regeringsbeleid dus.

Over de exacte omvang van de belastinguitgaven die met dit instrumentalisme zijn gemoeid is discussie mogelijk. Maar om toch enig idee van de omvang te krijgen noem ik de berekening van Caminada. De loon- en inkomstenbelasting [en premies volksverzekeringen] brachten in 2008 € 76,9 miljard op. Zonder belastinguitgaven zou dat € 137,8 miljard zijn geweest. Zonder deze belastinguitgaven hadden de IB/PVV tarieven in 2008 bijna 40 percent lager kunnen zijn.

### **Rechtszekerheid en betrouwbaarheid**

Het fiscaal instrumentalisme toont gebrek aan respect voor fundamentele rechtsbeginselen als rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, zoals nog zal blijken, waardoor de ‘legitimiteit van de wetgever aan voortdurende erosie onderhevig’ is, zoals Zwemmer betoogt. Hierdoor dreigt de compliance van belastingplichtigen af te nemen. Door dit overmatige gebruik van het belastingrecht om in een snel veranderende samenleving allerlei ontwikkelingen te sturen, lijkt er ook nog maar een beperkte ruimte te zijn voor vertrouwen in de duurzaamheid van de belastingwet. Het is duidelijk dat dit tot spanning leidt met de rechtszekerheid en betrouwbaarheid van de wetgever.

Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich natuurlijk niet tegen elke wijziging van bestaande regelgeving. Het doel van rechtszekerheid zou dan statisch en conservatief worden opgevat als (enkel) de bescherming van bestaande situaties. Het recht ondergaat juist de invloed van de tijd. Rechtszekerheid is altijd relatief. Ook de wetgever dient dus mee te bewegen met allerlei ontwikkelingen in de samenleving. Denk aan het belasten van excessieve beloningsbestanddelen (hoewel men dit ook een beleidsinstrumenteel doel kan noemen), maar ook aan de veranderde tariefstructuur in de nieuwe erf- en schenkbelasting. Zo probeert de belastingwet bij de tijd te blijven. Regelmatig reageert de wetgever ook op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet beoogde manier gebruiken, of op misbruik en fraude. Daarmee wordt recht gedaan aan het gelijkheids- en het draagkrachtbeginsel, hetgeen vertrouwen in de wetgeving bevordert. Soms ‘corrigeert’ de wetgever een onwelgevallige door de belastingrechter gegeven interpretatie van de belastingwet; ongewenst met name vanwege al dan niet vermeende budgettaire belangen. (Dit speelt ook frequent bij Europese rechtspraak.) Hierbij is het vertrouwen in de rechter in het geding; als diens beslissingen eenvoudig opzij gezet worden, kan men minder op die beslissingen vertrouwen.

Maar even goed wordt hier een belangrijk aspect van de belastingwet(gever) zichtbaar: normsteller. Anders dan in bijvoorbeeld in het burgerlijk recht, is de fiscale normsteller, de wetgever, inherent partijdig. Omdat de belastinggelden bij de overheid terechtkomen is zij een direct belanghebbende. De belangrijkste deelnemer aan het spel stelt dus ook nog eens de spelregels vast. Als hij daarbij zijn eigenbelang te zeer laat prevaleren ten koste van het rechtskarakter van de belastingwet (de *internal morality*) doet dat afbreuk aan de legitimiteit en het vertrouwen in de belastingwet(gever). Dat klemmt des te meer nu belastingen een moreel fenomeen zijn, zoals Sloterdijk benadrukt, en niet zomaar geld.

De belastingwetgever balanceert dus op een wankel koord. Overigens staat niet enkel de duurzaamheid van belastwetgeving zwaar onder druk. Ook andere aspecten van de rechtszekerheid, zoals Lon Fuller die heeft onderscheiden, lijden onder de overmatige daadkracht van de wetgever. Daarbij valt te denken aan: duidelijkheid, non-contradictie, niet het onmogelijke van burgers eisen en het pseudoverbod van terugwerkende kracht.

Niet alleen leidt rechtsonzekerheid tot een afnemende legitimiteit en betrouwbaarheid van en vertrouwen in wetgever en wetgeving, maar ook tot rechtsongelijkheid. Zeker, de Belastingdienst streeft naar gelijke behandeling door ‘eenheid van beleid en uitvoering’, maar dat neemt niet weg dat elke fiscalist wel voorbeelden kent van inspecteurs die een verschillende interpretatie van het belastingrecht hebben hetgeen voor rechtsongelijkheid zorgt. Dat kan ook haast niet anders bij de ontzaglijke hoeveelheid vaak zeer complexe fiscale regelgeving, die vaak ook voor (super)specialisten moeilijk te doorgronden is. Bovendien is de snel wisselende belastingwetgeving ook voor belastingplichtigen en hun adviseurs soms nauwelijks bij te houden (en dus onbekend) of onduidelijk zodat zij soms geen gebruik maken van fiscale faciliteiten waar ze wel recht op hebben. Ook hier resulteert dus ongelijkheid.

### **Privileges doen afbreuk aan legitimiteit en vertrouwen**

Maar zeker zo belangrijk is de bewust door de wetgever gecreëerde ongelijkheid tussen groepen belastingplichtigen. Elke wettelijke regel is gebaseerd op een classificatie, dus op onderscheid. Bijvoorbeeld het onderscheid tussen ondernemers en niet-ondernemers, of tussen fiscale partners en degenen die geen partner zijn. Van belang is steeds dat voldoende redenen, steekhoudende argumenten, worden gegeven om deze onderscheidingen en de daaruit voortvloeiende verschillende behandeling te rechtvaardigen (evenredigheid). Ik roep hierbij in herinnering dat de democratisch gelegitimeerde wetgever het primaat bij de rechtsvorming heeft. In een staat waarin sprake is van de *rule of law* en niet de *rule of men* heersen wetten, algemene regels die rechtszekerheid en rechtsgelijkheid garanderen, zo is de achterliggende gedachte. Dit primaat berust op het abstracte, algemene en onpartijdige karakter van het (democratische) wetgevend proces dat een zekere rationaliteit van de wet garandeert. De onvermijdelijkheid van willekeur in geval van de *rule of men* staat in contrast met geïnstitutionaliseerde redelijkheid.

Maar juist met instrumentalistische wetgeving loopt de belastingwetgever een groot risico die onpartijdigheid prijs te geven door te gemakkelijk toe te geven

aan lobby's van maatschappelijke organisaties of pressiegroepen. Op deze manier geven ze in feite groepen burgers cadeautjes op kosten van anderen – fiscale privileges dus. De wetgever is zo niet meer trouw aan het rechtsstatelijke ideaal van de gelijkheid. Belastingplichtigen stellen dan hun vertrouwen niet in de wetgever maar in de rechter. Onlangs is een fiscaal privilege zo tot het grote publiek doorgedrongen. Het gaat om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet waardoor de verkrijging van ondernemingsvermogen anders wordt behandeld dan de verkrijging van ander vermogen. Deze faciliteit is steeds gepresenteerd als een oplossing om financieringsproblemen bij de bedrijfsoverdracht te voorkomen – ten onrechte.

### **Zomaar een fiscaal privilege**

Ik vat de kwestie kort samen zonder mij al te zeer te verliezen fiscaal-technische details. Met ingang van 1 januari 2010 betaalt een verkrijger krachtens erfrecht of schenking, die ondernemingsvermogen verkrijgt, over – afgerond – de eerste miljoen euro geen erf- of schenkbelasting. Over het meerdere geldt een vrijstelling van 83%. Deze in de loop der jaren steeds weer verder opgehoogde vrijstelling is een sterk – en treurig – staaltje van *fact free politics*. Een niet aflatende retorisch sterke lobby wist het parlement steeds weer opnieuw voor haar karretje te spannen, waarbij een feitelijke onderbouwing van de noodzaak en de effectiviteit van deze regeling nooit het licht heeft gezien. Harde gegevens ter onderbouwing van deze faciliteit ontbraken steeds. De nogal kritiekloze Tweede Kamer vertaalde dit lobbywerk regelmatig in amendementen die het fiscale privilege steeds verder lieten uitdijen. De Raad van State is daarentegen buitengewoon kritisch. Hij betoogde bij de meest recente verhoging van de vrijstelling in de Successiewet (in het voorstel van de staatssecretaris naar 90%) dat de aangedragen rechtvaardiging – deze belastingen vormen een bedreiging voor de continuïteit van de onderneming bij een bedrijfsoverdracht – gewoonweg niet deugt. Daarmee ondergraaft de faciliteit de intrinsieke waarde en doelstelling van de erf- en schenkbelastingen. 'Zolang geen andere rechtvaardigingsgrond als dragende grondslag kan worden aangeduid, krijgen deze belastingen een willekeurig karakter', betoogt de Raad van State. Deze willekeur leidt tot verlies van vertrouwen in deze belastingen. De vakliteratuur is even kritisch. Enerzijds zijn er geen feitelijke gegevens beschikbaar die de geschiktheid en noodzaak van de regeling aantonen. De wetgever is niet nagegaan of de continuïteit van de onderneming wel in gevaar is door de schenk – en erfbelasting. Anderzijds is de oplossing voor een mogelijk

liquiditeitsprobleem dat ontstaat door het overlijden van een ondernemer of aanmerkelijkbelanghouder een soepele uitstelregeling (betalingsregeling) maar zeker geen afstelregeling. Deze fiscale subsidie zonder enige noodzaak is dan ook gewoon een fiscaal privilege. Een dergelijk cadeautje op kosten van de schatkist, dus op kosten van de (andere) belastingbetalers, is slecht voor de legitimiteit van het belastingstelsel en gaat ten koste van de belastingmoraal. Het leidt overigens ook tot conflicten met de Belastingdienst omdat belastingplichtigen er uiteraard alles aan zullen doen om hun vermogen als ondernemingsvermogen, dat door de wetgever zo gunstig wordt behandeld, gekwalificeerd te krijgen.

Ook de staatssecretaris als medewetgever betoogde in 1984 en 1993 al dat een vrijstelling in strijd is met de basisgedachte respectievelijk het systeem van de Successiewet 1956. Later toen hij desondanks zelf het percentage van de vrijstelling wilde ophogen naar 50% wees hij op een mogelijke spanning met het gelijkheidsbeginsel toen de Tweede Kamer nog verder wilde gaan (2004). Die is er echter niet, zo betoogde hij, als 'de faciliteit geschikt is voor het beoogde doel en de faciliteit niet ruimer is dan nodig is om het gekozen doel te bereiken.' De staatssecretaris betoogt terecht dat de regeling niet een te groot bereik mag hebben. De wetgever kiest dan immers – bewust – voor een regeling die (veel) ruimer is dan de doelstelling vraagt, zodat een groep belastingplichtigen een privilege wordt gegund. Deze zogeheten over-inclusiviteit betekent een schending van het gelijkheidsbeginsel. Daar is de staatssecretaris zich terdege van bewust. Hij heeft 'de indruk' (sic) dat de mogelijke liquiditeitsproblemen met een 50% vrijstelling in voldoende mate ondervangen zijn. Daarom waarschuwt hij: 'Een verdere verhoging of zelfs een volledige vrijstelling zou, nog afgezien van andere ongewenste neveneffecten, naar ons oordeel over zijn doel heen schieten. Dan zou inderdaad de vraag of er sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel, terecht gesteld kunnen worden.'

Kortom, afgezien van het feit dat het wetsvoorstel is gebaseerd op indrukken en een feitelijke onderbouwing – zoals steeds bij deze faciliteit – ontbreekt, is mijns inziens een ding zeker: een verdere verhoging van de vrijstelling strijdt met het gelijkheidsbeginsel – een vrijstelling overigens waarvan de staatssecretaris eerder al had geconstateerd dat die in strijd met basisgedachte respectievelijk het systeem van de wet was. Toch mocht het verzet van de staatssecretaris niet baten omdat het parlement dat met een amendement terzijde schoof en de vrijstelling naar 75% ophoogde. Vervolgens gooide de staatssecretaris in 2008 met een dooddoener – 'na overleg met diverse maatschappelijke organisaties'

– het gelijkheidsbeginsel nog verder over boord door zelf voor te stellen de vrijstelling over ondernemingsvermogen te verhogen naar 90%. De Tweede Kamer, die zich door de effectieve lobby liet gebruiken om voor Sinterklaas te spelen op kosten van de Nederlandse belastingplichtigen, amendeerde de regeling overigens alsnog. Zij koos voor een 100% vrijstelling van erf- of schenkbelasting voor de eerste miljoen euro verkregen ondernemingsvermogen. De conclusie mag duidelijk zijn: de door de staatssecretaris gesignaleerde strijd met het gelijkheidsbeginsel is door de wetgever niet weggenomen, maar alleen maar groter gemaakt. Een superprivilege is het gevolg. En voor de goede orde: de regeling is nog steeds niet geëvalueerd omdat er geen informatie beschikbaar is, zo stelde de regering in 2009. Dat neemt niet weg dat de wetgever, zoals we zagen, de faciliteit daarna aanmerkelijk heeft verhoogd, hetgeen dan weer een reden voor het kabinet is om nog even niet te evalueren. In de woorden van Jansen: ‘Wat hier gebeurt, is uiterst curieus. Zonder de effectiviteit van bepaalde faciliteiten te kennen, worden faciliteiten aangepast en dat is vervolgens weer een reden om de evaluatie uit te stellen.’ Zo houdt fact free politics zichzelf in stand, ten koste van het vertrouwen in de onpartijdigheid van de wetgever. Tot zover deze samenvatting van de complexe materie. De essentie is duidelijk: belangengroepen hebben het wetgevend proces misbruikt om een fiscaal privilege te verkrijgen. Het parlement blijkt vaak niet deskundig genoeg om de argumenten van pressiegroepen op hun waarde te kunnen schatten, waarbij het absurd hoge tempo van het fiscale wetgevingsproces ook weinig mogelijkheid laat om ze serieus te onderzoeken. Er is ook onvoldoende tegenmacht tegen dit soort lobbies. Zorgvuldigheid in wetgevingsproces blijft een zorgenkindje, zoals al vaker in de literatuur is gesignaleerd.

De wetgever die door gebrek aan onpartijdigheid het gelijkheidsbeginsel schendt, verliest legitimiteit en moet rekenen op een verminderd vertrouwen van de burgers. Het is een voorbeeld van zelfgenoegzaam handelen over de hoofden van de burgers heen dat Sloterdijk aan de kaak stelt. Burgers moeten door dit soort belastingprivileges meer belasting betalen dan nodig is, omdat de wetgever onvoldoende doordacht te werk gaat. Dat kan leiden tot een verminderde bereidheid van de burgers tot naleving van de regels. De twintigste-eeuwse rechtsfilosoof Fuller heeft niet voor niets het belang van de wederkerigheid tussen wetgever en burger benadrukt. Zij dienen zich beiden aan het recht te houden: ‘the functioning of a legal system depends upon a cooperative effort – an effective and responsible interaction – between lawgiver and subject.’ Schendingen van het gelijkheidsbeginsel zetten het functioneren

van de rechtssysteem dus onder druk.

Overigens is deze schending van het gelijkheidsbeginsel ook vanuit economisch perspectief van belang. De econoom Buchanan betoogt dat de wetgever zijn keuze uit alternatieven moet maken in overeenstemming met ‘generally applicable criteria of ‘fairness’, “equity”, and “efficiency” instead of fully identifiable self-interest.’ Aan die criteria wordt hier echter niet voldaan. Er is sprake van ‘rent-seeking,’ dat wil zeggen het verkrijgen van ‘economic returns above normal market levels that are derived from favorable political treatment.’ Het wetgevingsproces wordt gebruikt om een fiscale subsidie ten bate van ondernemingen ten koste van de andere belastingbetalers in te voeren en steeds verder te vergroten. Deze in de belastingwet verborgen subsidie verstoort de marktwerking.

Samenvattend kan gesteld worden dat door dit soort schendingen van het gelijkheidsbeginsel de legitimiteit en betrouwbaarheid van wetgever en wetgeving eroderen. De vraag is hoe dat te herstellen?

### **Herstel van vertrouwen en legitimiteit**

Op 13 juli j.l. oordeelde Rechtbank Breda dat de (verruiming van de) bedrijfsopvolgingsfaciliteit een onderscheid tussen privé- en ondernemingsvermogen inhoudt waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat (nr. 11/05509, *NTFR* 2012/1997). De rechtbank komt tot het oordeel dat ‘deze bevoordeling van redelijke grond ontbloomt is’ na een zeer gedetailleerd onderzoek naar de wetsgeschiedenis van de regeling, zo blijkt uit de zorgvuldige motivering.

Hoe verleidelijk ook, ik ga hier niet in op de technische details van deze beslissing. Dat betreft allereerst de vraag of het gelijkheidsbeginsel als neergelegd in art. 14 EVRM jo. Art. 1 Eerste Protocol EVRM en art. 26 IVBPR van toepassing is. Vervolgens gaat het om vragen zoals: heeft de wetgever zijn ‘*wide margin of appreciation*’ overschreden, en zo ja, kan de rechter zelf in het opheffen van de discriminatie voorzien of kan hij beter de wetgever een termijn geven (bijvoorbeeld: één jaar) om de discriminatie te elimineren? Daarbij speelt ook de vraag hoe actief of passief de rechter moet zijn bij het verlenen van rechtsbescherming aan de belastingplichtige tegenover de wetgever.

Ik wil hier de kwestie van een andere kant benaderen, namelijk vanuit legitimiteit en vertrouwen in het belastingrecht, het thema van deze oratie.

Ik constateer dan dat de rechter hier probeert te doen wat de wetgever wordt geacht te doen maar zo evident naliert. In een zorgvuldig gemotiveerde uitspraak



wordt geoordeeld dat de ongelijke behandeling niet gerechtvaardigd is. Ook de onpartijdigheid die bij de wetgever ontbrak, is hier wel aanwezig.

Door normen serieus te nemen die de wetgever met voeten heeft getreden, bewaakt de rechter de integriteit van wetgeving en wetgevingsproces. Deze bijdrage vereist ‘testing of legislation by higher standards than legislatures sometimes adopt for themselves’ zoals Tussman en tenBroek al lang geleden schreven. Hierom vraagt de rule of law, precies ter vermijding van de rule of men, dus van de subjectieve voorkeuren van een lobbygroep. Het verbod van discriminatoire wetgeving kan vanuit dit perspectief worden gezien als een ‘demand for purity of motive’ dat een constitutionele dam opwerpt tegen wetgevende motieven als vriendjespolitiek en onpartijdigheid.

Aldus tracht de rechtbank de legitimiteit van het belastingrecht en het vertrouwen van burgers daarin te herstellen. Men kan stellen dat de rechter nu het onrecht van een discriminatoire regeling niet heeft weggenomen, maar juist heeft uitgebreid. Dit wegnemen kan echter alleen de wetgever doen. Nu er beroep is ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank zou de wetgever kunnen wachten op de uitkomst van wat de rechter in hoger beroep en cassatie zal oordelen. Dat betekent nog een tijd van onzekerheid en dat is niet goed voor het vertrouwen in het belastingrecht. Strategische overwegingen kunnen een rol spelen. De wetgever kan calculerend afwachten en rekenen op de grote terughoudendheid die de Hoge Raad (in het spoor van het EHRM) de laatste jaren aan de dag legt. Die lijkt niet alleen voort te komen uit respect voor de democratische legitimatie van de wetgever. Terughoudendheid bij de bescherming tegen discriminatoire wetgeving kan ook zijn ingegeven zijn door het gevaar van politieke benoemingen. De wetgever zou zich namelijk wel eens een slecht verliezer kunnen tonen en, in de woorden van de president van de Hoge Raad, Corstens, trachten de ‘invloed op de rechter uit te breiden door benoemingen van rechters meer aan zich te trekken of het domein van de rechter in te krimpen.’ Als de rechtspraak zo gepolitiseerd wordt, zal dat leiden tot een verlies aan legitimiteit en vertrouwen in de rechterlijke macht.

Ook daarom is het veel beter de koninklijke weg te bewandelen: de wetgever zou het sieren als hij zelf deze vrijstelling afschaft – of in ieder geval terugbrengt tot 50%. De wetgever weet inmiddels zeker dat het enkel om een verondersteld probleem ging (feitelijke gegevens ontbraken destijds). Dat heeft echter wel geleid tot discriminatoire wetgeving. Het is niet meer dan logisch dat de wetgever de strijd met het gelijkheidsbeginsel zo snel mogelijk beëindigt. Voor

zover er al een probleem is, financieringsproblemen bij de bedrijfsverdracht, laat empirisch onderzoek inmiddels zien dat de oplossing niet ligt in de sfeer van het belastingrecht, maar in bijvoorbeeld in een betalingsregeling, een kredietfaciliteit los van de belastingwet.

Wat derhalve de Hoge Raad ook zal oordelen in cassatie (en wat er ook zij van de technische aspecten rondom toegang tot EHRM en wide margin of appreciation), een ding is zeker: de wetgever dient nu zelf de integriteit en waardigheid van de wet te herstellen. Verbeterde wetgeving is bij uitstek de weg om de geschonden legitimiteit en het verlies aan vertrouwen in het belastingrecht te herstellen.

### *Tussenconclusie*

In dit deel is het duo vertrouwen en legitimiteit toegespitst op de belastingwetgeving. Legitieme wetgeving eist trouw aan de beginselen van behoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid, die de internal morality of law vormen. Met name het tegenwoordige instrumentalistische gebruik van de belastingwet staat hiermee op gespannen voet. De wetgever ziet belastingen ook te gemakkelijk als louter (wissel)geld dat kan worden gebruikt in een politieke ruilhandel, hoewel belastingen juist een moreel fenomeen zijn dat de samenleving draagt. De burger kan hierbij de indruk krijgen dat de wetgever al te gemakkelijk een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk opoffert aan de belangen van maatschappelijke groeperingen en pressiegroepen die de weg naar Den Haag maar al te goed kennen. Die burger voelt zich niet serieus genomen; in Sloterdijk’s terminologie zal hij zal zich eerder behandeld voelen als een onderdaan wiens geld naar believen kan worden afgepakt door de fiscus. Dit gaat ten koste van de legitimiteit van en het vertrouwen in de belastingwet en breder het belastingrecht. Een zorgvuldiger en transparantere wetgevingsprocedure verdient daarom aanbeveling en privileges dienen verwijderd te worden. In het volgende deel zal ik een aantal overwegingen wijden aan de relatie tussen vertrouwen, legitimiteit en de Belastingdienst.

### III Belastingdienst

Zojuist heb ik betoogd dat de wetgever belastingen meer moet zien als een moreel fenomeen dat de samenleving draagt. Hij dient daarom schendingen van het gelijkheidsbeginsel zelf te herstellen ten behoeve van de legitimiteit van en het vertrouwen in het belastingrecht. Op zich zijn de legitimiteit van en het vertrouwen in het belastingrecht een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de verschillende fiscale actoren, dus ook de rechter, maar in eerste instantie is elk verantwoordelijk voor een legitieme uitvoering van de hem toebedeelde taken. Dit brengt mij bij de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst: de rechtstoepassing en -handhaving. Ik wil nu vanuit het burgerperspectief analyseren hoe hier vertrouwen en legitimiteit hier een rol spelen. Daarbij zal blijken dat de sociale wetenschap op dit punt waardevolle inzichten levert.

#### *Bevordering van zekerheid en gelijkheid*

De wet kan de oorzaak zijn van willekeurige belastingheffing, zoals in het voorgaande bleek, maar het kan ook aan de gebrekkige uitvoering daarvan liggen. De Belastingdienst is belast met de toepassing van de steeds complexere belastingwetgeving en moet daarbij de rechtsgelijkheid en de rechtszekerheid waarborgen.

Dat is geen sinecure in het licht van de massaliteit van de belastingheffing, denk alleen al aan de 8,408 miljoen belastingplichtigen en de 15,747 miljoen verwerkte aangiften inkomstenbelasting. Maar dat is slechts de inkomstenbelasting. Daarbij komen nog vele andere aangiften, bijvoorbeeld loonbelasting/loonheffingen, omzetbelasting, invoerrechten en accijnzen, toeslagen. In totaal gaat het om een kleine 70 miljoen aangiften per jaar. Deze massaliteit legt een grote uitvoeringslast op de schouders van de Belastingdienst en zijn ongeveer 30.000 medewerkers.

Rechtsgelijkheid en rechtszekerheid zijn van het grootste belang bij de toepassing van de wet door zoveel duizenden medewerkers van de Belastingdienst op dit enorme aantal belastingplichtigen en hun aangiften. Hoewel de Belastingdienst in het algemeen nauwelijks beleidsvrijheid heeft omdat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet voortvloeit, is er zeer vaak sprake van beoordelingsruimte. Wettelijke regels behoeven nu eenmaal interpretatie, dat geldt zelfs voor de ogenschijnlijk meest scherpe normen, zoals de afstand tussen woning en werk. In de praktijk bevat (nieuwe) wetgeving dan ook leemten, onduidelijkheden, en – soms – overkill-effecten die tot

onbillijkheden in de uitvoering kunnen leiden. De Belastingdienst dient deze beoordelingsruimte beleidsmatig in te vullen. Daarnaast bevat de belastingwet steeds meer open normen; vaak om de Belastingdienst voldoende armslag te bieden in de fiscale uitvoeringspraktijk.

Beleidsbesluiten – die beleidsregels bevatten – zijn hier cruciaal. Dit zijn instructies van of namens de staatssecretaris van Financiën aan de inspecteur casu quo de ambtenaren van de Belastingdienst om deze te instrueren omtrent de wettoepassing en uitleg. Deze instructies zijn onmisbaar om het omvangrijke en ingewikkelde proces van belastingheffing te structureren en te stroomlijnen. Beleidsregels bevorderen de rechtsgelijkheid en de rechtszekerheid. Deze beleidsregels worden gepubliceerd. Al in 1978 besliste de Hoge Raad dat onder bepaalde voorwaarden belastingplichtigen met vrucht een beroep kunnen doen op beleidsregels op basis van het vertrouwensbeginsel. Inmiddels bepaalt art. 4:84 Awb dat het bestuursorgaan in principe handelt conform de beleidsregel.

Beleidsregels bevorderen daarmee het vertrouwen van de belastingplichtigen in de Belastingdienst. Voorwaarde is wel dat deze beleidsregels een objectieve en onpartijdige uitleg en toepassing van de wet voorschrijven. Zij dienen de wettekst niet enkel te interpreteren vanuit het belang van een efficiënte uitvoering door de Belastingdienst en het budgettaire belang van de overheid. Vanzelfsprekend dient dit ook tijdig te gebeuren om de belastingplichtigen niet onnodig in onzekerheid te laten verkeren. Consultatie van vertegenwoordigende organisaties van belastingplichtigen en andere belanghebbenden bij de formulering van beleid kan leiden tot een vergroting van het vertrouwen daarin. Dat vereist een open houding waarbij het traditionele uitgangspunt wordt verlaten dat ‘bestuurders weten wat ze willen, ambtenaren over alle kennis beschikken, en burgers vooral denken vanuit hun eigenbelang.’ Openheid is natuurlijk iets anders dan naïviteit. Betrokkenheid van belanghebbenden als tegenwicht tegen het bestuursinterne perspectief kan leiden tot een meer objectief antwoord op rechtsvragen, en tot beleidsbesluiten die de uitvoeringslast en administratieve verplichtingen van belastingplichtigen zoveel mogelijk beperken. Zo komt er meer informatie ter beschikking en worden de verschillende perspectieven en belangen duidelijker – ook voor de participerende burgers. Hen zo bij de beleidsvorming betrekken vergroot de legitimiteit ook bij degene aan wiens wensen niet volledig is tegemoet gekomen. Dit is een manier om de belastingplichtige serieus te nemen, conform het pleidooi van Sloterdijk voor een democratische metamorfose: ‘de gevende partij moet in alle fasen

van het fiscale proces op gepaste wijze betrokken worden.’ De Belastingdienst dient hier in een transparante procedure ook een zeker tegenwicht te bieden aan de geconsulteerde partijen en te waarborgen dat zij geen fiscale privileges verkrijgen ten koste van anderen.

Dit zou leiden tot minder legitimiteit en vertrouwen bij burgers die de indruk hebben dat er voordeeltjes worden weggegeven. Evenzo is het van belang de ervaringen van burgers bij de uitvoering van het beleid – en breder – de belastingwet terug te koppelen naar de regelgever zodat tekortkomingen daarin kunnen worden geëlimineerd.

Het uitvoeringsbeleid van de Belastingdienst is de basis voor de toepassing van het belastingrecht in concrete gevallen. Het zal duidelijk zijn dat de enorme aantallen aangiftes niet alle even zorgvuldig kunnen worden beoordeeld. Dat zou heel veel meer belastingambtenaren vergen. De Belastingdienst moet (noodgedwongen) keuzes maken om de beschikbare capaciteit daar in te zetten waar die optimaal rendeert. Risk management op basis van de fiscale en financiële risico’s in de fiscale rechtshandhaving is hier een belangrijk instrument. Er is sprake van risicoselectie: bij welke (groepen) belastingplichtigen zijn er fiscale risico’s en bij welke niet. De betrouwbaarheid van belastingplichtigen bepaalt dus mede de intensiteit van het door de Belastingdienst uitgeoefende toezicht.

Hier en elders speelt de moderne informatie en communicatietechnologie (ICT) een grote rol. Technologische applicaties structureren de fiscale rechtsbetrekking op een bepaalde manier. Zij bepalen de handelingsruimte van belastingambtenaren, waardoor hun professionele autonomie onder druk kan komen te staan. ICT maakt grootschalige koppeling en vergelijking van bestanden mogelijk. Dat noopt tot zorgvuldigheid. Als die ontbreekt heeft dat vergaande gevolgen zoals blijkt uit een rapport van de Nationale ombudsman over een grote groep

ZZP-ers ten onrechte beschuldigd werd van fraude als gevolg van een onjuiste bestandsvergelijking tussen de Belastingdienst en het UWV. Applicaties sturen ook het gedrag van belastingplichtigen, denk aan de elektronische aangifte die geen persoonlijke toelichting toelaat. Het door de Belastingdienst gekozen systeem dwingt zo de burger in een ongemakkelijk korset. Voor de inkomstenbelasting betekent de digitalisering een verschuiving van het risico van fouten en de verantwoordelijkheid van een juiste aanslag naar de belastingplichtige – zij het dat soms een zekere compensatie wordt geboden.

Uit psychologisch onderzoek blijkt dat mensen dezelfde sociale regels toepassen in interacties met technologische applicaties als de computer die ze ook gebruiken bij interpersoonlijke interacties. Dat betekent dat de vertrouwens- en legitimiteitsaspecten vergelijkbaar zijn. Burgers dienen te kunnen vertrouwen op zorgvuldig gebruik van ICT door de Belastingdienst. Uit een recente enquête blijkt dat burgers in hoge mate vertrouwen hebben in de wijze waarop de Nederlandse overheid gebruikmaakt van ICT en omgaat met informatie. Ook de belastingplichtige gebruikt ICT-toepassingen, bijvoorbeeld bij de (verplichte) elektronische aangifte of het zoeken op de website van de Belastingdienst. Van belang is hier dat zij in hun relatie tot informatietechnologie sterk kunnen verschillen wat betreft kennis, vaardigheden, houding, belangen en wensen. Nederlandse burgers bewegen ‘zich met verschillende snelheden en met meer of minder enthousiasme door het digitale leven’, zo schrijft de WRR. Gevolg hiervan is dat er mensen zijn die er bewust voor kiezen een niet-gebruiker te zijn, omdat zij geen zin of tijd hebben, geen vertrouwen hebben in de applicatie of er simpelweg het nut niet van inzien (of het geld ervoor ontbreekt). De vraag is dan of en in welke mate de Belastingdienst dergelijke niet-gebruikers kan accommoderen zonder aan legitimiteit in te boeten.

Gevolg hiervan is dat er mensen zijn die er bewust voor kiezen een niet-gebruiker te zijn, omdat zij geen zin of tijd hebben, geen vertrouwen hebben in de applicatie of er simpelweg het nut niet van inzien. De vraag is dan of en in welke mate de Belastingdienst dergelijke niet-gebruikers kan accommoderen zonder aan legitimiteit in te boeten.

### **Asymmetrie en vertrouwen**

Het belastingrecht vindt uiteindelijk zijn concretisering als de inspecteur de belastingschuld vaststelt in individuele gevallen. Deze fiscale rechtsbetrekking tussen inspecteur en belastingplichtige wordt gekenmerkt door juridische asymmetrie. De inspecteur stelt eenzijdig vast wat in dit geval recht (belastingschuld) is en dwingt naleving daarvan zonnodig af. De binding aan wet en rechtsbeginse-len waarborgt hier de juridische legitimiteit. Tegenover de vergaande eenzijdige juridische bevoegdheden staan rechtsplichten van de belastingplichtige. De reden van deze juridische asymmetrie is dat belastingheffing een gedwongen bijdrage aan de schatkist is die niet afhankelijk kan zijn van vrijwillige actie en eigen initiatief van de belastingplichtige. Bovendien is de inspecteur vaak afhankelijk van de burger die informatie heeft die voor het vaststellen van zijn belastingschuld van belang is (informatie-asymmetrie).



Naast deze juridische asymmetrie is er vaak ook nog sprake van feitelijke asymmetrie. De Belastingdienst is bij uitstek een complexe bureaucratische organisatie, die over een monopoliepositie beschikt. De Belastingdienst beschikt doorgaans over meer deskundigheid en grotere financiële, technische en administratieve middelen dan de particuliere belastingplichtige. De bureaucratische competentie en emotionele distantie van deze burger zijn bovendien veel minder – het gaat om zijn portemonnee – dan die van een inspecteur. Dit geldt in mindere mate voor de bedrijven die zich laten bijstaan door vaak zeer deskundige belastingadviseurs.

Deze asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking creëert al gauw een gevoel van afhankelijkheid bij de burger, maar er is ook een omgekeerde afhankelijkheid. Bij een individuele onwillige belastingplichtige kan de inspecteur nog wel alle machtsmiddelen uit de kast halen, maar als belastingplichtigen massaal niet zouden meewerken aan de belastingheffing en –inning zou die gedoemd zijn te mislukken. Dat neemt niet weg dat er op individueel niveau substantieel verschil in macht bestaat, zeker bij belastingplichtigen die niet worden bijgestaan door een professionele adviseur. Men kan stellen dat bij dit soort machtsverschillen vertrouwen geen rol speelt omdat de minder machtige partij de ander slechts kan gehoorzamen. Ik denk echter dat vertrouwen ook in asymmetrische relaties van belang is.

Allereerst is een aanzienlijk deel van de burgers bereid belasting te betalen. Zelfs bij een lage pakkans doen daarom de meeste belastingplichtigen een juiste aangifte – ondanks dat het op zich voordeliger zou zijn om dat niet te doen. Veel burgers hebben daarbij een positieve grondhouding. Zo onderschrijft in de jaarlijkse enquête van de Belastingdienst, de Fiscale Monitor 2011, 39% van hen de stelling ‘Belasting betalen betekent iets bijdragen.’ Daarnaast wordt de stelling ‘Ik sta iets af’, die ook nog iets van een bereidheid tot belasting betalen verwoordt, door 41% van de geënquêteerden onderschreven. De meeste belastingplichtigen zijn dus prosociaal in hun houding jegens belastingen; ze hebben oog voor het algemene belang, het grote(re) belang dan hun eigenbelang. Zij zijn bereid samen te werken. Hendriks e.a. concluderen op grond van deze en andere beschikbare statistieken dan ook dat de Belastingdienst, net als bijvoorbeeld de rechter, zich geen zorgen hoeft ‘te maken over de ontwikkeling van een diepe legitimiteitscrisis.’

Deze houding van bereidheid tot samenwerken rechtvaardigt vertrouwen van de Belastingdienst in de burgers. Ook daar zijn gegevens over beschikbaar, zij

het gemeten bij de belastingplichtigen. Uit onderzoek naar de houding van belastingplichtigen jegens de Belastingdienst blijkt dat zij het vertrouwen van de Belastingdienst in belastingplichtigen (en toeslaggerechtigden) waarden met 3 op een schaal van 5. Dat vertrouwen het gedrag van de inspecteur feitelijk bepaalt, naast wantrouwen als de omstandigheden daartoe aanleiding geven, zal beneden nog worden toegelicht aan de hand van het specifieke voorbeeld van de vaststelling van de belastingschuld.

Omgekeerd zal het vertrouwen van de burger in de Belastingdienst worden bevorderd als deze zijn eenzijdige bevoegdheden met oog voor de belangen van de burger uitoefent. De Belastingdienst zal daarbij de belastingplichtige met respect moeten behandelen en deskundig en integer te werk gaan.

Bij de vaststelling van de belastingschuld van de individuele belastingplichtige zelf speelt vertrouwen ook een belangrijke rol. Op welke handelingen en uitingen van elkaar mogen partijen vertrouwen? Heel pregnant speelt deze kwestie bij de vraag of de inspecteur mag vertrouwen op de aangifte van de belastingplichtige en een eventuele onjuiste aanslag mag corrigeren door een navorderingsaanslag. Dat is inderdaad het geval, mits er geen contra-indicatie is, dus als uit informatie waar de inspecteur over beschikt blijkt dat de aangifte (mogelijk) niet juist is. Dan moet de inspecteur namelijk nader onderzoek verrichten. Hiertegenover staat dat de belastingplichtige op zijn beurt er op mag vertrouwen dat de inspecteur redelijk zorgvuldig zijn aangifte beoordeelt. Deze moet zo nodig nader onderzoek verrichten door bijvoorbeeld (meer) informatie op te vragen bij de belastingplichtige. De belastingplichtige die echter te kwader trouw aangifte doet, mag niet meer vertrouwen op dit redelijk zorgvuldig handelen van de inspecteur omdat hij dit zelf bij voorbaat frustreert. De inspecteur kan niet meer met vertrouwen op de aangifte afgaan zodat hij ruimere navorderingsmogelijkheden. Hier zien we de correlativiteit van vertrouwen, maar ook van betrouwbaarheid.

Een andere vorm van vertrouwen van de belastingplichtige op het handelen van de Belastingdienst speelt bij het vertrouwensbeginsel. Uitgangspunt is hier dat de inspecteur de aanslag of een andere beschikking vaststelt overeenkomstig de wettelijke bepalingen. In de praktijk van het belastingrecht kan het voorkomen dat de wet niet duidelijk is of dat zich knelpunten voordoen bij toepassing van de wet. De fiscus houdt daarmee rekening door zijn standpunt over de wetstoepassing mede te delen of door een bepaalde toepassing toe te zeggen. Er kan onder omstandigheden zelfs een contra legem-standpunt door

de fiscus worden ingenomen. De bedoeling van deze standpuntbepalingen en toezeggingen is de bestaande onzekerheid bij de belastingplichtige(n) weg te nemen. Belastingplichtigen vertrouwen op dergelijke gedragingen van de overheid. Het vertrouwensbeginsel, een materieel beginsel van behoorlijk bestuur, beschermt dit bij de belastingplichtige(n) opgewekte vertrouwen als de inspecteur ondanks zijn toezegging toch in zijn beschikking de wettelijke bepalingen onverkort toepast.

Deze binding aan dit en andere beginselen van behoorlijk bestuur maakt duidelijk dat handelen in overeenstemming met de wet (legaliteit) niet voldoende is om te spreken van legitimiteit, zoals in deel 1 betoogd. De eis van legitimiteit houdt meer in: handelen in overeenstemming met wet én rechtsbeginselen – zoals het vertrouwensbeginsel. De erkenning en ontwikkeling van beginselen van behoorlijk bestuur zorgt er overigens voor dat het recht meebeweegt met evoluerende opvattingen over behoorlijk handelen in een horizontaliserende maatschappij. Het recht, het belastingrecht, blijft zo bij de tijd. Dit is natuurlijk nog een vrij juridische benadering; maar het laat wel zien dat zo maatschappelijke behoorlijkeïdennormen in het belastingrecht worden geïncorporeerd. Belastingplichtigen en hun verwachtingen omtrent behoorlijk handelen worden zo meer serieus genomen. Dit past in Sloterdijk's betoog om burgers niet meer als onderdanen te behandelen. Bovendien kan een behoorlijke behandeling van burgers het vertrouwen van de burgers in de overheid versterken.

### Horizontaal toezicht

De meeste belastingplichtigen zijn pro sociaal, ze verdienen daarom vertrouwen van de Belastingdienst, zo bleek boven. Hierbij past goed dat de rechtshandhaving door de Belastingdienst de laatste jaren heel sterk staat in de sleutel van vertrouwen. Dit blijkt met name uit de introductie van het fenomeen 'horizontaal toezicht.' Dit is toezicht op basis van wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst waarbij partijen met elkaar afspreken wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven. Bij dit soft law instrument staat de intentie tot samenwerken centraal – zonder gedetailleerde afspraken over concrete aanslagen of andere beschikkingen. Deze vorm horizontalisering impliceert een verschuiving naar een meer gelijkwaardige relatie.

Dit horizontaal toezicht past in het bredere perspectief van 'responsief handhaven', waarvan het uitgangspunt volgens Poolen is dat 'altijd gestart wordt vanuit vertrouwen en het zoeken naar mogelijkheden tot samenwerking.' Dit is zonder meer een cultuuromslag voor de Belastingdienst die al te vaak dacht vanuit wantrouwen. Het uitgangspunt is nu vertrouwen in de belastingplichtige, waarbij wederkerigheid van belang is: de belastingplichtige zal de overheid ook moeten kunnen vertrouwen. Zonder de tegengestelde belangen – de hoogte van de belastingschuld – te verdoezelen wordt gezocht naar gemeenschappelijke belangen die door een goede samenwerking kunnen worden gediend, zoals lagere toezichts- en compliancekosten. De Belastingdienst kiest hiermee voor een vorm van toezicht waar vertrouwen en oplossingsgerichtheid een grotere rol spelen. Horizontaal toezicht is een specifieke vorm van samenwerking met belastingplichtigen. Het gaat voor de Belastingdienst om het opbouwen en onderhouden van een relatie die is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Onder horizontaal toezicht valt met name het afsluiten van handhavingsconvenanten met grote ondernemingen, met brancheorganisaties en hun leden, en met financiële en fiscale dienstverleners (bijv. belastingadviseurs die optreden namens belastingplichtigen). Het gaat hier om ondernemers en hun brancheorganisaties bij wie een hoge mate van professionaliteit en deskundigheid aanwezig is. Horizontaal toezicht wordt gepresenteerd als 'een effectieve aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd.'

Kort door de bocht geformuleerd komt het er op neer dat de Belastingdienst minder intensief toezicht (controle) uitoefent op bedrijven die hebben aangetoond dat zij hun eigen interne toezicht op orde hebben – denk hierbij aan de financiële en fiscale administratie en processen e.d. Bedrijven stellen vaak sowieso al hoge eisen daaraan op grond van (internationale) boekhoudkundige en bedrijfseconomische normen, dus vergt dit geen zware extra inspanning. Daarnaast zijn informatiele transparantie en de vrijwillige melding van fiscale risico's vereist. Partijen spreken uit open kaart te spelen. Daartegenover krijgen zij snel antwoord van de Belastingdienst op hun vragen naar diens visie (interpretatie) op de fiscale rechtsgevolgen van bepaalde (voorgenomen) handelingen of feiten. Dat levert rechtszekerheid op. Voor de Belastingdienst betekent dit aansluiten bij dergelijke (interne) 'beheersingssystemen' minder eigen onderzoek bij die bedrijven, dus een vermindering van de

uitvoeringslasten. Zo kan capaciteit vrijkomen voor het klassieke verticale toezicht op belastingplichtigen die niet meewerken of zelfs obstrueren of frauderen.

De Belastingdienst differentieert aldus in zijn handelen naar de wijze waarop de burger inhoud geeft aan de fiscale rechtsbetrekking. Daarbij gaat het als gezegd om een relatie die is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Een van de motieven voor invoering was overigens het doorbreken van het destijds heersende klimaat van wantrouwen (vriend-vijanddenken) tussen inspecteurs en belastingplichtigen en hun adviseurs. In feite wordt nu, in de woorden van de Nationale ombudsman gezocht naar een meer ‘constructieve verbinding tussen burger en overheid die is gebaseerd op wederzijds begrip voor elkaar’s rol en respect voor de wijze waarop de ander die rol vervult.’

Door aldus een coöperatief klimaat te scheppen, wordt de legitimiteit van de Belastingdienst bevorderd, waarover dadelijk meer. Maar voldoet deze werkwijze ook aan de eis van juridische legitimiteit? Mijns inziens is dat het geval bij deze convenanten, die ik zie als een soort globale samenwerkingsafspraken over de wijze waarop de wettelijke bevoegdheidsuitoefening wordt ingevuld in het licht van de toegezegde actieve medewerking door belastingplichtigen.

Horizontaal toezicht behelst zo een gedifferentieerde behandeling die past bij een ‘individualiserend overheidsoptreden’ dat de bijzondere kenmerken van een concreet geval verdisconteert. Daaronder valt de mate waarin de belastingplichtige zich coöperatief gedraagt. Dit past in het pleidooi van de WRR voor ‘een meer gedifferentieerde behandeling al naargelang de burger zelf verantwoordelijkheid heeft genomen.’ De Belastingdienst mag dus rekening houden met de wijze waarop de burger inhoud geeft (en heeft gegeven) aan de rechtsbetrekking met het bestuur. Zo schrijft Scheltema ‘De burger die van zijn kant altijd traag is met het verstrekken van gegevens die hij moet leveren, zou minder aanspraak moeten kunnen maken op snel handelen van de kant van het bestuur dan degene die juist voortvarend is in dit opzicht.’ Evenzo geldt zijns inziens dat burgers en bedrijven die regelmatig de regels overtreden, zich meer controle en toezicht moeten laten welgevalen.’

De conclusie is dat deze afspraken over de wijze van de wettelijke bevoegdheidsuitoefening niet in strijd zijn met het legaliteitsbeginsel. Er is dus geen aparte grondslag in de wet nodig. Deze werkafspraken dienen uiteraard ook binnen de grenzen van het recht te blijven, dus binnen de grenzen van wet (legaliteit) en de beginselen van behoorlijk bestuur (legitimiteit ).

Horizontaal toezicht mag dus niet leiden tot privileges voor de degenen die een convenant hebben. Ook mag de Belastingdienst geen oneigenlijke druk uitoefenen op belastingplichtigen om mee te doen aan horizontaal toezicht of om verschillen van inzicht omtrent (de waardering van) het recht en de feiten in te slikken met het argument dat een meningsverschil niet zou passen in een vertrouwensrelatie.

Horizontaal toezicht zou moeten leiden tot tijdsbesparing zodat bij de Belastingdienst capaciteit vrij komt voor een intensivering van verticaal toezicht. Dit is het traditionele niet op samenwerkingsafspraken gebaseerde toezicht, denk aan boekenonderzoeken. De noodzaak van verticaal toezicht staat mijn inziens buiten kijf. Vaak betreft het belastingplichtigen bij wie de bereidheid tot naleving serieus te wensen overlaat. Als blijkt dat de Belastingdienst deze groep onvoldoende achter de broek zit, kan dat het vertrouwen van goedwillende, ‘compliance’ belastingplichtigen negatief beïnvloeden. Zichtbare controle geeft de burger het vertrouwen dat de overheid de rechtshandhaving serieus neemt zodat ook andere burgers hun verplichtingen nakomen. Rechtshandhaving bij belastingplichtigen met weinig of geen bereidheid tot naleving dient het gelijkheidsbeginsel en de juridische legitimiteit van de belastingheffing. Maar ook de sociaal-wetenschappelijke legitimiteit is hier in het geding: de gevoelde verplichting tot naleving en het vertrouwen in de Belastingdienst (zie boven Tyler). Compliance belastingplichtigen stellen het op prijs dat free riders en fraudeurs gepakt worden en zij voelen zich daarnaast gesterkt als bij controle de eigen aangifte en administratie in orde blijken te zijn. Er moet dus vertrouwen aanwezig zijn dat ieder zijn aandeel in de samenwerking levert. Belastingplichtigen dienen te voldoen aan hun fiscale plichten en zij dienen daarbij de perceptie te hebben dat anderen dat ook doen. Hierbij dienen ze er op te kunnen vertrouwen dat de Belastingdienst handhavend optreedt waar (mede) burgers in gebreke blijven.

### **Legitieme macht en vertrouwen**

De vraag is of het vertrouwen dat de basis vormt van horizontaal toezicht lijdt onder de toenemende macht van de Belastingdienst. Zijn bevoegdheden breiden gestaag uit en hetzelfde geldt voor de (verzwaring van) sancties voor belastingplichtigen die te kort schieten in de naleving van hun fiscale verplichtingen. Deze steeds sterkere machtspositie lijkt toch vooral wantrouwen in belastingplichtigen (en hun adviseurs) uit te drukken. Natuurlijk zit niemand

te wachten op een Belastingdienst zonder tanden, maar de bevoegdheden en vaak zware sancties creëren toch ook een sfeer van dreiging in plaats van dat ze bijdragen aan een klimaat van vertrouwen. Er zal gezocht moet worden naar een evenwicht.

Hier biedt het ‘slippery slope’ model van de economisch psycholoog Kirchler e.a. als raamwerk voor de naleving door belastingplichtigen (‘tax compliance’) een mooi aanknopingspunt. Dit model is gebaseerd op de idee dat ‘fiscaal klimaat’ kan variëren op een continuüm tussen een antagonistisch klimaat en een synergistisch klimaat. In een antagonistisch klimaat zien belastingplichtigen en Belastingdienst elkaar als tegenstanders die elkaar bestrijden (een ‘cops and robbers approach’ van beide kanten). In een synergistisch klimaat werken ze samen, waarbij de belastingdienst wordt gepercipieerd als een dienstverlener aan de gemeenschap, en deel uitmakend van de gemeenschap. Twee factoren bepalen dan welk soort fiscaal klimaat er heerst en beïnvloeden daarmee de naleving door belastingplichtigen. Enerzijds is dat de macht van de Belastingdienst en anderzijds het vertrouwen in de Belastingdienst. Zo kan een toename in vertrouwen leiden tot een grotere legitimiteit en grotere aanvaarding van de macht, en bereidheid tot naleving. Dat resulteert in een grotere macht van de Belastingdienst omdat burgers hun werk steunen. Een laag niveau van vertrouwen betekent daarentegen dat de Belastingdienst een groter beroep moet doen op zijn ‘coercive power’, dat wil zeggen, afdwingen van naleving tegen de wil van belastingplichtigen in. Meer macht(suitoefening) door de Belastingdienst, bijvoorbeeld door veel meer toezicht en agressieve controles, kan in dit model gezien worden als een uiting van een ‘cops and robbers approach’ en wantrouwen jegens belastingplichtigen. Dat zou het vertrouwen van belastingplichtigen verminderen. Maar als de Belastingdienst duidelijk maakt dat hij er in slaagt belastingfraude op te sporen en dus betrouwbaar is, zal het vertrouwen van goedwillende belastingplichtigen juist stijgen. Naast horizontaal toezicht is dus zichtbaar effectief verticaal toezicht noodzakelijk, zoals deze sociaal-wetenschappelijke benadering van legitimiteit benadrukt. Het ‘slippery slope’ model laat dus zien dat zowel macht als vertrouwen van belang zijn. De beleidsimplicatie hiervan is dat de Belastingdienst zorgvuldig gebruik moet maken van beide factoren. Responsieve handhaving vereist dan een dynamische interactie met kwaadwillende en goedwillende belastingplichtigen. Free riders moeten met een gerichte dosis macht worden aangepakt maar tegelijkertijd ook ‘opgevoed.’ De behandeling van aan de belastingheffing geëngageerde belastingplichtigen houdt daarentegen

in de correctie van kleinere fouten en een goede dienstverlening waarbij de communicatie van de handhavingsstrategie hen sterkt in hun vertrouwen. Het is een dynamische interactie waarbij een laag vertrouwen in de Belastingdienst én weinig macht van de Belastingdienst een fatale combinatie is.

In de sociaal-psychologische benadering speelt procedurele rechtvaardigheid een belangrijke rol. Bij procedurele rechtvaardigheid gaat het niet zozeer om juridische of (anderszins) formele procedures, maar gaat het om de perceptie van mensen van een goede, correcte, respectvolle, eerlijke behandeling. Deze procedurele rechtvaardigheid is een belangrijke waarde en heeft een positieve invloed op de aanvaarding van de beslissingen van de overheid.

Een van de sterke elementen van horizontaal toezicht is dat de relatie met de belastingplichtige centraal staat – vanuit een coöperatieve invalshoek. Het belang daarvan kan niet overschat worden, maar is niet zaligmakend. Immers als gezegd mag de Belastingdienst belastingplichtigen niet voordeliger behandelen (privileges) ‘om de relatie goed te houden’ want dan handelt hij in strijd met het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur – en dit gaat waarschijnlijk ook ten koste van de distributieve rechtvaardigheid. De juridische benadering van legitimiteit mag hier dus niet worden prijsgegeven. Hier blijkt dat een sociaal-wetenschappelijke en een juridische benadering van legitimiteit elkaar goed aanvullen. De basis is steeds het recht: de Belastingdienst dient te handelen conform wet en rechtsbeginselen. Sociaal-wetenschappelijke inzichten maken duidelijk hoe het vertrouwen van de burgers in de legitimiteit van het handelen van de Belastingdienst tot stand komt. Daaruit kunnen beleidsmatige conclusies worden getrokken vanuit het burgerperspectief. Dan gaat het allereerst om de behandeling van de belastingplichtigen als echte burgers en niet als onderdanen (Sloterdijk). Maar het kan ook gaan om gedragsbeïnvloeding, bijvoorbeeld hoe groepen burgers zodanig te benaderen dat hun bereidheid de belastingwet na te leven wordt bevorderd.

## IV Uitleiding

In deze rede stonden de thema's vertrouwen, legitimiteit en belastingen centraal. Al lang zijn ideeën over een rechtvaardige maatschappij, een legitieme staat, vertrouwen van burgers in elkaar en in de staat intrinsiek verbonden met het recht en met belastingen. Recht en belastingen maken het daarbij de staat mogelijk die maatschappij te ondersteunen. In de tegenwoordige belastingstaat zijn belastingen te zien als het morele fenomeen bij uitstek dat de legitimiteit van de staat en het vertrouwen van burgers in elkaar en in de staat met elkaar verbinden. De staat moet dan burgers serieus nemen en hen niet als onderdanen behandelen (Sloterdijk). Belastingen zijn dan nooit zo maar een som geld maar hebben een moreel karakter; zij zijn onontbeerlijk voor een rechtvaardige samenleving. Dit samenstel van inzichten bood een perspectief om vervolgens het handelen te onderzoeken van twee fiscale actoren: de wetgever en de Belastingdienst.

Legitieme belastingwetgeving eist trouw aan de beginselen van behoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid. Met name het tegenwoordige instrumentalistische gebruik van de belastingwet staat hiermee op gespannen voet. Het voorbeeld van de opkomst en (aanbevolen) ondergang van de fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de erf- en schenkbelastingen liet zien hoe een effectieve lobby van maatschappelijke groeperingen en pressiegroepen een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk onder druk kan zetten. De burger zou zich dan wel eens gedegradeerd kunnen voelen tot onderdaan; de bepaling van zijn fiscale fair share wordt ondergeschikt gemaakt aan machtige lobby's. In een belastingwetgever wiens legitimiteit zo erodeert hebben burgers ook minder vertrouwen. Een snelle eliminatie van de wettelijke discriminatie door de wetgever is hier het parool.

Vervolgens is de rol van vertrouwen en legitimiteit bij de rechtstoepassing en –handhaving door van de Belastingdienst onderzocht. Daar kwamen zowel het niveau van het algemene beleid als de individuele behandeling aan bod. Vervolgens is het actuele fenomeen van horizontaal toezicht, waarin vertrouwen centraal staat, besproken. Een sociaal-wetenschappelijke en een juridische benadering van legitimiteit bleken elkaar goed aan te vullen. De sociale wetenschappen leveren belangrijke kennis omtrent het vertrouwen van de burgers in een legitieme belastingheffing – van belang voor hun bereidheid tot naleving van de belastingwet. Een juridische opvatting van

legitimiteit benadrukt daarbij dat de Belastingdienst steeds conform wet en rechtsbeginselen dient te handelen.

Daarmee is gebleken hoe vruchtbaar een multidisciplinaire bestudering van het fenomeen belastingen kan zijn. Ook de economische wetenschap kan hier haar steentje bijdragen. Adam Smith benadrukte al het economische belang van vertrouwen. En Akerlof en Shiller zien vertrouwen als een van de aspecten van *animal spirits* – gevoelens, passies en ideeën die het economisch handelen van individuen beïnvloeden. Los daarvan kan de belastingwet de marktwerking verstoren. Zo bleek instrumentalistische belastingwetgeving niet alleen in strijd met het gelijkheidsbeginsel te zijn, maar ook tot verstoren van de marktwerking te leiden. Daar is de economische eis van 'efficiency' niet mee gediend.

Het instrumentalisme leidt ook tot steeds complexere belastingwetgeving, waardoor bijvoorbeeld rechtszekerheid en rechtsgelijkheid onder druk komen te staan. Vanuit economisch perspectief leidt dit tot hogere uitvoeringskosten, zowel voor de burgers als voor de Belastingdienst – daaronder de vanuit sociaal wetenschappelijke invalshoek zo belangrijke dienstverlening. De rechtseconomie onderzoekt de betekenis van de juridische infrastructuur – in de brede zin van wetgeving, rechtspraak en rechtshandhaving – voor het maatschappelijke en economische verkeer. Het recht en zijn instituties, inclusief de kwaliteit van de uitvoerende macht (bureaucratie), zijn van belang voor de economische ontwikkeling van een land. Horizontaal toezicht als een specifieke vorm van rechtshandhaving kan dan onderzocht worden op zijn economische effecten. Hetzelfde geldt voor mediation, een middel om conflicten op te lossen, dat gebaseerd is op sociaal-wetenschappelijke inzichten. Mediation kan leiden tot herstel van vertrouwen in de fiscale betrekking. Een vrij nieuw voorbeeld van een vakgebied waar een fiscale en bedrijfseconomische (accountancy) benadering samengaan is 'tax assurance', dat raakpunten heeft met zowel de commerciële als de fiscale jaarrekening. Dit zijn uiteraard slechts enkele voorbeelden om te laten zien dat ook de juridische en de economische bestudering van het belastingrecht meer geïntegreerd zou kunnen worden. Hofstra, de grootste fiscalist van de vorige eeuw, pleitte al vroeg voor de ontwikkeling van een (nieuwe) belastingtheorie op een interdisciplinaire grondslag. Dat pleidooi voor een brede belastingwetenschap, die uiteraard ook rechtsvergelijking dient te omvatten, verdient anno 2012 nog steeds volle steun. Dat past in de huidige tijd. Universiteiten leggen steeds meer nadruk op interdisciplinariteit en internationalisering. Publiceren in een andere taal, veelal de Engelse taal, bevordert de internationale uitwisseling van wetenschappelijke

kennis. Daar is niets mis mee, integendeel. Zolang men zich maar realiseert dat klassiek juridisch dogmatisch onderzoek van groot belang is om de kwaliteit en de (juridische) legitimiteit van het Nederlandse belastingrecht te waarborgen. Rechtsbeginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid bijvoorbeeld blijven onverminderd van belang. Als we de juridische kwaliteit van het belastingrecht niet meer onderzoeken laten we de Nederlandse belastingplichtige in de steek. Dan zingt de wetenschap zich los van de maatschappij en boet zij in aan legitimiteit en vertrouwen – denk aan de waarschuwing van Sloterdijk. De belastingwetenschap heeft de maatschappelijke plicht fiscale wetsvoorstellen (en breder het recht) kritisch te bestuderen en daarover in het Nederlands te blijven publiceren. Uiteraard gaat het dan niet alleen om puur juridisch, wetstechnisch onderzoek, maar ook een bredere analyse van de maatschappelijke betekenis van belastingheffing.

(Hierna volgde in de in verkorte vorm uitgesproken versie nog een persoonlijk dankwoord.)

*Noot:*

Het bleek helaas niet mogelijk de volledige uitgeschreven versie in dit oratieboekje te publiceren. De volledige tekst met bronvermelding zal binnenkort bij Boom Juridische uitgevers verschijnen.